

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**

**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS E SUGESTÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS  
PARA CRECHES DE PEQUENO PORTE**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao  
Departamento de Ciências Contábeis, do Centro  
Sócio Econômico, da Universidade Federal de  
Santa Catarina, como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis

**CARLOS CRISTIANO DE OLIVEIRA**

**JOAQUIM JOSÉ DE SANTANNA**

**FLORIANÓPOLIS – SC**

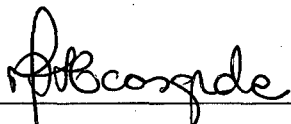
**1999**

# LEVANTAMENTO DE CUSTOS E SUGESTÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA CRECHES DE PEQUENO PORTE

CARLOS CRISTIANO DE OLIVEIRA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a média de 9,5, atribuída pela banca constituída pelo professores abaixo nominados.

Florianópolis, 29 de julho 1999.



Prof.<sup>a</sup> Maria Denize Henrique Casagrande, M. Sc.  
Coordenadora de Monografia no CCN

Professores que compuseram a banca:

Presidente:

  
Prof. Joaquim José de Santanna

Membro:

  
Prof. Erves Ducati, M. Sc.

Membro:

  
Prof. Ivo Borchardt

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, devo dizer que este trabalho é fruto do incentivo que recebi de meus pais, para nunca deixar de freqüentar os bancos escolares.

Ao Prof. Joaquim José de Santanna, pela atenção dispensada a este orientando e também pelo seu incentivo constante à busca de novos conhecimentos.

À minha esposa Rosimeri e ao meu filho Caetano, pelo tempo de convívio que lhes furtava nas noites de estudo e nos finais de semana, que para mim passavam como um vento e para eles, com certeza, demoravam uma eternidade.

À Profª. Maria Aparecida Maluche, que muito me auxiliou e incentivou durante toda a execução deste trabalho.

Ao meu amigo Vidomar Silva Filho, pelo carinho e dedicação com que fez a revisão gramatical deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, superiores, pares e subordinados, que jamais mediram esforços no incentivo à realização da graduação que vejo aqui concluída.

Aos familiares mais próximos, pela forma como entendiam minha falta nas muitas vezes em que fui solicitado.

Deixo aqui um agradecimento especial, a Dona Adelaide, minha primeira professora, foi ela que me ensinou a escrever, e jamais esquecerei a dedicação com que me ensinou as primeiras letras.

A todos, o meu eterno muito obrigado.

# SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS .....	vii
LISTA DE TABELAS .....	viii
LISTA DE QUADROS .....	ix
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 JUSTIFICATIVA .....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 OBJETIVOS .....</b>	<b>3</b>
1.3.1 OBJETIVO GERAL .....	3
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	3
<b>1.4 METODOLOGIA .....</b>	<b>3</b>
1.4.1 DELIMITAÇÃO .....	4
1.4.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	4
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 CRECHES .....</b>	<b>5</b>
2.1.1 CONCEITO .....	5
2.1.2 CLASSIFICAÇÃO DAS CRECHES .....	6
2.1.3 CAPACIDADE DA CRECHE .....	6
<b>2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS .....</b>	<b>7</b>
2.2.1 ORIGEM HISTÓRICA .....	7
2.2.2 EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS .....	8

2.2.3 TERMINOLOGIA DE CUSTOS.....	11
2.2.4 SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS E DESPESAS .....	13
2.2.5 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS A CUSTOS.....	14
2.2.5.1 Princípio da Realização .....	14
2.2.5.2 Princípio da competência .....	15
2.2.5.3 Princípio do custo histórico como base de valor .....	15
2.2.5.4 Princípio da consistência ou uniformidade .....	15
2.2.5.5 Princípio do conservadorismo ou da prudência.....	16
2.2.5.6 Princípio da materialidade ou relevância.....	16
2.2.6 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	16
2.2.6.1 Custos diretos e indiretos.....	16
2.2.6.2 Custos Fixos e Variáveis.....	17
2.2.7 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	18
2.2.7.1 Custeio por Absorção ou Pleno.....	18
2.2.7.2 Custeio Direto ou Variável .....	19
2.2.7.3 RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit.....	20
2.2.7.4 Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	21
<b>3 LEVANTAMENTO DE DADOS E SUGESTÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS.....</b>	<b>27</b>
<b>3.1 LEVANTAMENTO DE DADOS .....</b>	<b>27</b>
3.1.1 CARACTERÍSTICAS DA ENTIDADE.....	28
3.1.2 AMPLITUDE DO NEGÓCIO.....	29
3.1.3 PROVISÃO DE INVESTIMENTOS FIXOS.....	29
3.1.4 MÃO-DE-OBRA .....	33
3.1.5 OUTROS CUSTOS INDIRETOS.....	34
3.1.6 PLANEJAMENTO ESCOLAR.....	35
<b>3.2 SISTEMA DE CUSTOS PARA CRECHES DE PEQUENO PORTE.....</b>	<b>37</b>
3.2.1 MACRO-PROCESSOS.....	38
3.2.2 PROCESSOS.....	38
3.2.3 ATIVIDADES.....	39

3.2.5 LEVANTAMENTO DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES .....	39
3.2.6 LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS (“COST DRIVERS”).....	42
3.2.7 DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES PARA OS SERVIÇOS POR MÊS.....	43
3.2.8 CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR MÊS .....	44
3.2.9 CUSTO TOTAL DO SERVIÇO PRESTADO POR ALUNO POR MÊS.....	45
 <b>CONCLUSÃO .....</b>	 46
 <b>ANEXO - CÁLCULO DO CUSTO DAS ATIVIDADES .....</b>	 48
 <b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	 57

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1 – Matéria-prima na indústria .....</b>	<b>12</b>
<b>Figura 2 – Mercadorias da atividade mercantil.....</b>	<b>13</b>
<b>Figura 3 – Como se forma o produto na ótica do ABC .....</b>	<b>22</b>
<b>Figura 4 – Hierarquia das atividades .....</b>	<b>25</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1 – Quantidade de crianças por faixa etária e turno .....</b>	<b>29</b>
<b>Tabela 2 - Investimentos fixos por cômodo .....</b>	<b>30</b>
<b>Tabela 3 – Mão-de-obra direta (valores em R\$) .....</b>	<b>34</b>
<b>Tabela 4 – Mão-de-obra indireta (valores em R\$) .....</b>	<b>34</b>
<b>Tabela 5 – Outros custos indiretos .....</b>	<b>35</b>
<b>Tabela 6 – Custos das atividades .....</b>	<b>41</b>
<b>Tabela 7 – Direcionadores de custos por serviços prestados por mês .....</b>	<b>43</b>
<b>Tabela 8 – Custos dos serviços prestados por direcionadores por mês (em R\$) .....</b>	<b>44</b>
<b>Tabela 9 – Custo unitário por aluno/turno/mês (em R\$) .....</b>	<b>45</b>



**LISTA DE QUADROS**

**Quadro 1 – Exemplo de planejamento escolar..... 36**

**Quadro 2 – Levantamento das atividades de cada processo..... 40**

**Quadro 3 – Direcionadores de custos por atividades..... 42**

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho constitui um projeto de pesquisa que visa realizar o levantamento de custos e apresentar sugestão de um sistema de custos para creches de pequeno porte, com capacidade programada para um número de até cinquenta crianças.

Pretende-se também elucidar a riqueza da contabilidade, como ferramenta de cunho gerencial, de forma que possa dar ao proprietário do empreendimento condições de decidir sobre o rumo do seu negócio, de acordo com as necessidades e no momento adequado.

Hermann Jr, (1981:26) assim caracteriza a importância da contabilidade para o administrador:

*“Uma empresa sem contabilidade é comparável a um veículo sem freios, entregue aos azares do terreno que percorre e dos obstáculos que encontra, em sua trajetória. Sem o meio de acelerar ou frear as atividades, como o veículo, corre o risco de sofrer acidentes fatais, com grave repercussão sobre a segurança de terceiros.”*

## 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com o crescimento contínuo da participação feminina no mercado de trabalho, surgiram mudanças consideráveis na economia brasileira, pois a mulher deixou de ser apenas a companheira para ir ao mercado de trabalho, objetivando melhorar o orçamento familiar além de alcançar sua realização profissional. Esse evento tem apresentado reflexo direto no segmento da economia onde estão inseridas as creches. Com isso, a competitividade nesse ramo de negócio vem aumentando substancialmente. Para tanto, o gerenciamento dos custos contribui para proporcionar as empresas a vantagem competitiva necessária à manutenção e crescimento do negócio.

O administrador da creche, na maior parte dos casos é o proprietário. É ele, portanto, o usuário das demonstrações contábeis as quais lhe deverão servir de base para a tomada de decisões. Diante disso, é de grande relevância o adequado acompanhamento e controle de todos os processos da empresa, bem como, o controle de custos.

O sistema de custos, como qualquer outro sistema, é gerido por pessoas e, inevitavelmente, o sucesso das informações proporcionadas depende dessas pessoas.

De acordo com Martins (1996:28), a qualidade dos relatórios emitidos como ferramenta de fim gerencial nunca será maior do que a dos dados coletados, ou seja, depende da clareza e confiabilidade dos dados.

A qualidade dos dados é citada por Martins (1996:31) como um problema a se considerar, devido principalmente ao grau de instrução do pessoal de ponta da produção, responsável direto pela coleta desses dados. Entretanto, no caso das creches, esse problema é grandemente minimizado pelo grau de escolaridade dos profissionais atuantes no ramo da educação fundamental no País, principalmente aqui no Sul do Brasil. Assim, a preocupação maior deve consistir em esclarecer a esses profissionais a necessidade da correção de tais informações e dos benefícios que poderá trazer a todos o perfeito controle dos custos da entidade.

## 1.2 JUSTIFICATIVA

É crescente o grau de exigência pela excelência da qualidade de serviços prestados, em todas as áreas. Contudo a exigência é ainda maior quando se trata de saúde e educação, por serem de fundamental importância no desenvolvimento infantil.

Diante de um mercado cada vez mais competitivo, o nível de exigência dos clientes em relação a qualidade e preço vem aumentando significativamente. Sabe-se que um sistema de custos adequado pode proporcionar às empresas – no caso, as creches – uma melhor apuração de seus custos e melhoria na qualidade do serviço, servindo como uma eficaz ferramenta de auxílio para o gerenciamento de suas atividades. Segundo Martins (1996:22):

*“Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa (...)”*

Portanto, embora o mercado acabe ditando o preço do serviço, a empresa deve conhecer o custo exato do seu *produto*, para saber até que nível mínimo pode chegar o valor do serviço prestado, ainda com rentabilidade.

### **1.3 OBJETIVOS**

Com a realização desse trabalho, espera-se contribuir para uma melhor alocação dos custos e despesas fixas, sem ter a pretensão de obter um sistema de custos perfeito. Mesmo porque, de acordo com Martins (1996:237-238), o problema da alocação de custos e despesas fixas não é solucionado por nenhum método de apuração em um mercado competitivo.

#### **1.3.1 OBJETIVO GERAL**

Levantamento de dados e formulação de um sistema de custos para creches de pequeno porte.

#### **1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Com a realização deste trabalho, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os componentes de custos de uma creche de pequeno porte;
- Verificar as informações constantes do sistema de custos, para rateio por faixa etária e turno de serviço prestado; e
- Apresentar um sistema de custos para creches de pequeno porte.

### **1.4 METODOLOGIA**

A metodologia aplicada no presente trabalho se resume a um estudo bibliográfico e ao levantamento de dados sobre o sistema de custos em uma creche, com a apresentação de um exemplo teórico de estruturação de um sistema de custos para creches de pequeno porte, baseado nas exigências do Ministério da Saúde, conforme Portaria nº 321 de setembro de 1988.

No estudo teórico, objetiva-se um maior aprofundamento sobre o assunto, a fim de se obter maior embasamento para a aplicação prática das técnicas existentes nas bibliografias pertinentes ao assunto.

A pesquisa bibliográfica consiste no exame do material bibliográfico existente, visando obter maior conhecimento sobre o assunto.

Segundo Ruiz (1993:57): *“A pesquisa bibliográfica consiste no exame desse manancial, para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado assunto que assumimos como tema de pesquisa científica.”*

Segundo Andrade (1995:64): *“A pesquisa bibliográfica deve começar pelas obras de caráter geral: enciclopédias, anuários, catálogos, resenhas, abstracts, que indicarão fontes de consultas mais específicas.”*

Na parte prática do trabalho, serão analisadas as informações existentes, como: plano de contas contábeis, planilhas de custos, planilhas orçamentárias, etc.

#### 1.4.1 DELIMITAÇÃO

Na realização do presente trabalho, o estudo de custo será voltado para creches privadas de pequeno porte, e o sistema proposto será para fins gerenciais, havendo paralelamente a apuração de custos, para fins fiscais.

#### 1.4.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As principais limitações encontradas foram: a) a falta de um profundo conhecimento sobre os métodos de custeio considerados modernos, visto que esses métodos proporcionam uma melhor apuração de custos e um custo mais adequado para empresas prestadoras de serviços; b) o desconhecimento de qualquer outro trabalho específico sobre custos aplicado a entidades de ensino fundamental; c) a dificuldade em obter informações padronizadas junto aos estabelecimentos, devido à variedade de estruturas existentes, pois cada entidade tem suas peculiaridades, mesmo com as delimitações apresentadas pelo Ministério da Saúde na portaria nº 321.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Com a evolução tecnológica, a integração dos mercados e o conseqüente aumento na competitividade, os processos produtivos têm-se tornado cada vez mais complexos, seja para a elaboração de bens ou para a prestação de serviços. Isso vem exigindo dos administradores informações mais completas e confiáveis para o levantamento exato dos dados necessários ao controle e à apuração dos custos. A partir da contabilidade de custos é possível obter essas informações necessárias à tomada de decisões. Neste capítulo, apresentam-se e avaliam-se alguns métodos destinados a contabilizar os custos. Como o trabalho visa investigar a contabilização dos custos em creches, inicialmente apresentam-se algumas informações sobre esse tipo específico de empresa.

### **2.1 CRECHES**

Para construção, abertura e funcionamento das creches, algumas normas são estabelecidas pelo Ministério da Saúde. Assim sendo, existem no Brasil padrões preestabelecidos que devem ser seguidos, a fim de garantir o bom funcionamento do negócio.

#### **2.1.1 CONCEITO**

De acordo com a Portaria nº 321 do Ministério da Saúde, de 26 de maio de 1988:

*“Creche é uma instituição social, dentro de um contexto de socialização complementar ao da família, que deve proteger e propiciar cuidados diurnos integrais de higiene, alimentação, educação e saúde, em um clima afetivo, estimulante e seguro, a crianças sadias de três meses a quatro anos.”*

### 2.1.2 CLASSIFICAÇÃO DAS CRECHES

Ministério da Saúde na mesma portaria anteriormente citada, classifica as creches de acordo com o número de crianças que podem abrigar. Assim, tem-se:

- Creche de pequeno porte: é a creche programada com capacidade de abrigar um número de até 50 crianças;
- Creche de médio porte: é a creche programada com capacidade de abrigar um número de até 51 até 100 crianças;
- Creche de grande porte: é a creche programada com capacidade de abrigar um número de até 101 até 200 crianças;

### 2.1.3 CAPACIDADE DA CRECHE

Segundo o Ministério da Saúde, a capacidade que a creche deve ter de abrigar as crianças deve considerar os seguintes fatores:

- Garantia de bom atendimento;
- Custos com a construção e equipamentos; e
- Custos operacionais e de manutenção.

É importante ressaltar que o Ministério da Saúde, na Portaria 321, coloca como capacidade mínima um total de 50 crianças, devido ao alto custo operacional em instituições com menor capacidade.

A fim de obter o atendimento adequado das diferentes necessidades da criança, o Ministério da Saúde também estabelece grupos de idade, que são:

- Grupo A – crianças de 3 meses a 1 ano;
- Grupo B – crianças de 1 a 2 anos;
- Grupo C – crianças de 2 a 4 anos.

Segundo o Ministério da Saúde, na Portaria supracitada, para fins de cálculo da área física dos cômodos, deve ser observada a distribuição das crianças em cada grupo etário:

- Grupo A – 50 %

- Grupo B – 20 %
- Grupo C – 30 %

## 2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos tem sua origem na Contabilidade Financeira, onde, de forma bem simplificada, eram feitos os cálculos de custos.

### 2.2.1 ORIGEM HISTÓRICA

O ponto de referência do surgimento e evolução da contabilidade de custos citado por vários autores é a Revolução Industrial, pois até então a Contabilidade Financeira (ou Geral) estava estruturada para atender empresas de cunho eminentemente comercial, o que exigia procedimentos bem mais simplificados do que os posteriores à Revolução, quando as informações foram tornando-se mais necessárias e complexas, devido à evolução dos processos produtivos.

Segundo Martins (1996:19):

*“Para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores era extremamente simples...”*

O contador apurava o montante pago na obtenção dos estoques iniciais e das compras do período. Em seguida, deduzia os estoques finais, obtendo de forma dedutiva o Custo das Mercadorias Vendidas, naquele período.

Estoques iniciais

( + ) Compras

( – ) Estoques finais

( = ) Custo das Mercadorias Vendidas

De acordo com Santos (1990:18):



*“O sistema de apuração de resultados de negócios comerciais, que ainda preponderava em algumas empresas, surgiu na Era Mercantilista, antes da Revolução Industrial do século XVIII, caracterizando a contabilidade financeira, que era o instrumento principal para a tomada de decisões(...)”*

Naquela época, as empresas viviam basicamente do comércio, e a apuração de resultados nesse sistema consistia em: apurar os estoques iniciais adquiridos e o valor da compras do período em análise e fazer um levantamento dos estoques finais, tarefa que era executada através de uma simples consulta aos registros, que não eram tão complexos. De posse desses dados, era possível apurar o resultado, de forma dedutiva:

- ( + ) Estoques iniciais
- ( + ) Compras
- ( - ) Estoques finais
- ( = ) Despesa das Mercadorias Vendidas

Portanto, como se pode observar, tanto Martins (1996:19-20) quanto Santos (1990:17-18) classificam a Contabilidade de Custos como oriunda da Contabilidade Financeira, utilizada em épocas que o mercado era predominantemente comercial, o que justifica a sua simplicidade inicial.

## 2.2.2 EVOLUÇÃO DOS CONCEITOS

A ciência contábil, como outras ciências, tem apresentado sua evolução ao longo dos tempos, incluindo-se alguns estágios da Contabilidade de Custos.

Neste tópico objetiva-se mostrar a evolução da Contabilidade de Custos, a partir de vários conceitos extraídos de bibliografias específicas da matéria, num determinado período.

Segundo Lima (1969:11):

*“Sob o ponto de vista econômico entende-se por CUSTO toda e qualquer aplicação de recursos, sob diferentes formas e expressa em seu valor monetário, para a produção e distribuição de mercadorias (ou prestação de serviços) até ao ponto em que se possa receber o preço convencionado.”*

É importante que se faça uma distinção entre a Contabilidade Industrial e de Custos. Segundo Leone (1983:13):

*“Contabilidade Industrial é a aplicação dos princípios e preceitos da Contabilidade Geral ao registro, organização e controle das operações de uma empresa industrial, assim como o são a Contabilidade Bancária, a de Transporte, a de Seguros e assim por diante, com relação, respectivamente, às atividades bancárias, de transporte e de seguros.”*

*A Contabilidade de Custos, no entanto, engloba técnicas da Contabilidade Geral e outras técnicas extras contábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços, podendo ser aplicada igualmente como detalhe da Contabilidade Industrial, da Contabilidade Bancária, da Contabilidade de Transportes e de Seguros.”*

Leone (1983:13), ainda fornece o seguinte conceito:

*“A Contabilidade de Custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.”*

De acordo com Horngren (1978:21), o Sistema Contábil é extremamente importante para as organizações, acumulando e disponibilizando dados para três importantes finalidades, que são:

1. *“Relatórios internos à administração, para planejamento e controle das operações rotineiras.*
2. *Relatórios internos à administração, para tomada de decisões não rotineiras e formulação de planos e políticas de maior importância.*
3. *Relatórios externos aos acionistas, ao governo, etc.”*

Diante disso e da divisão da contabilidade em gerencial, financeira e de custos, o autor classifica os três ramos da contabilidade de acordo com as finalidades a que se propõem. Assim, a Contabilidade de Custos, segundo Horngren (1978:21) apresenta três finalidades principais, paralelas às supracitadas, sendo que os dois primeiros objetivos são os mesmos, e o terceiro é *“custear os produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros”*

Sendo dessa forma interpretada, a contabilidade de custos segundo Horngren (1978:22), tem o seguinte conceito: *“(...) a contabilidade de custos é a contabilidade gerencial acrescida de uma pequena parte da contabilidade financeira (...)”*

Pois a contabilidade gerencial tem as duas primeiras finalidades elencadas, e a contabilidade financeira a terceira finalidade, visto que o custeio de produtos satisfaz as necessidades de relatórios externos.

Segundo Iudicibus (1991:103), *“O sentido original da palavra custo, aplicada à contabilidade, refere-se claramente a fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo”*

Apesar de esse conceito levar a crer que a contabilidade de custos é aplicada somente para produtos, servindo apenas às empresas industriais, encontra-se em outras fontes bibliográficas uma realidade diferente para a mesma, pois, segundo Martins (1996:22): *“A Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para arma de controle e decisão gerenciais”*

Conforme Ribeiro, (1997:21),

*“A palavra custo possui significado muito abrangente: pode ser utilizada para representar o Custo das Mercadorias Vendidas em uma empresa comercial, o Custo dos Serviços Prestados em uma empresa de prestação de serviços (...)”*

Em Martins (1996:23), encontra-se a seguinte referência no tocante à utilização da contabilidade de custos:

*“Mesmo nas empresas prestadoras de serviços que eventualmente faziam uso de custos para avaliação dos “Estoques de Serviços em Andamento”, ou seja, para a avaliação dos custos incorridos em projetos ainda não acabados, seu campo alargou-se de maneira formidável.”*

Portanto, a contabilidade de custos não se aplica exclusivamente a empresas industriais, podendo perfeitamente ser utilizada por uma empresa prestadora de serviços, ficando evidente a sua adaptação e evolução, de acordo com as transformações de natureza econômica, financeira e até mesmo sociais.

Pode-se observar, através dos conceitos e pela própria colocação de Martins (1996:23), que a contabilidade de custos deixou de ser um mero instrumento de controle para servir como elemento importante na tomada de decisões.

## 2.2.3 TERMINOLOGIA DE CUSTOS

De acordo com a definição de custos e considerando a origem da contabilidade de custos, é natural encontrarem-se na bibliografia pesquisada termos de custos aplicados em empresas industriais. Conforme Martins (1996:25), tem-se a seguinte terminologia:

***Gasto** – Sacrificio financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrificio esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço (...)*

***Investimento** – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período(s).*

***Custo** – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.*

***Despesa** – Bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrificio no processo de obtenção de receitas.*

***Desembolso** – Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.*

***Perda** – Bens ou serviços consumidos de forma anormal ou involuntária.”*

Santos (1990:22), fornece outras terminologias complementares, visto que esse autor dá um enfoque mais especificamente gerencial a sua obra. Portanto, além das terminologias apresentadas por Martins, tem-se outras, aplicáveis a análise de custos:

***Provisão** – É um elemento que diminui ou retifica as contas do ativo.*

***Reserva** – É uma parcela do lucro não distribuída na forma de dividendo.*

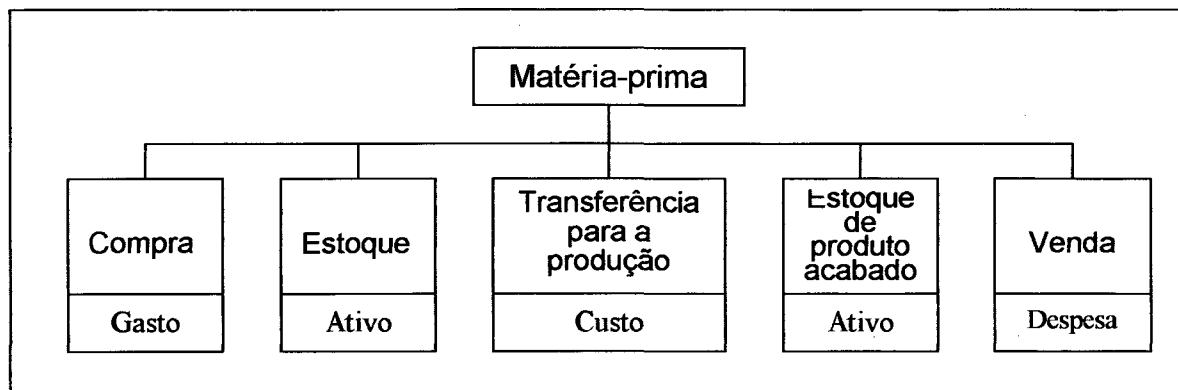
***Fundo** – É um ativo. Exemplo: FGTS; fundo para reposição de máquinas depositados em contas bancárias especiais.”*

Mesmo sendo essas terminologias aplicadas inicialmente em empresas industriais, podem ser – e o são – aplicáveis também em empresas não industriais.

Contudo, Santos (1990:23) coloca que a terminologia aplicada no fim do processo (na venda) como sendo Custo do Produto Vendido pode ser questionada. Pois, segundo o autor,

*“Se partimos do pressuposto de que o resultado de um negócio realizado por uma indústria é consequência do confronto entre a receita e a despesa, o fundamento da inexistência do termo custo dos produtos vendidos é inteiramente válido, prevalecendo o termo despesa da mercadoria vendida como tecnicamente correto.”*

**Figura 1 – Matéria-prima na indústria**



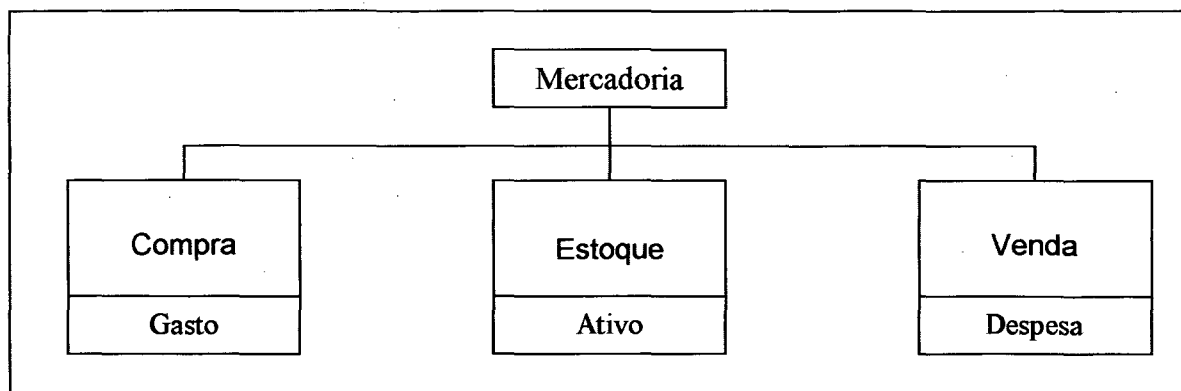
Fonte: Joel José dos Santos, *Análise de Custos* (1990:22)

Ainda com relação às terminologias aplicadas na contabilidade de custos, Santos (1990:23), afirma que:

*“Na atividade mercantil de compra e venda de mercadorias não existe o termo custo, pelo fato da mercadoria, quando vendida, transformar-se de ativo em despesa. No comércio inexistente o termo custo da mercadoria vendida, e sim despesa da mercadoria vendida.”*

Observa-se que o autor questiona a terminologia aplicada, por não haver no comércio a fase de transformação de bens ou serviços, própria da indústria. Dessa forma, não haveria como utilizar a denominação *custos das mercadorias vendidas*, visto que estas não passaram pelo processo de produção.

**Figura 2 – Mercadorias da atividade mercantil**



Fonte: Joel José dos Santos, *Análise de Custos* (1990:23)

Tem-se um enfoque diferente para o uso do termo “Contabilidade de Custos” em empresas não industriais. Pois segundo Martins (1996:27), há uma certa explicação para a generalização do termo Contabilidade de Custos:

*“(...) é fácil entender que a generalização dessa terminologia se deve não só ao uso das técnicas daquela disciplina, como talvez principalmente à idéia de que tais entidades são produtoras de utilidades, e assim possuem custos.”*

Aqui, Martins está se referindo à Contabilidade de Custos em outras entidades, tais como, as comerciais e as financeiras. De acordo com o autor, o que ocorre é a incidência de custos que imediatamente se transformam em despesas, sem que haja a fase da estocagem. Portanto a terminologia é perfeitamente aplicada.

#### 2.2.4 SEPARAÇÃO ENTRE CUSTOS E DESPESAS

De acordo com a terminologia anteriormente abordada, parece fácil a separação entre custos e despesas, porém na prática, devido a uma série de fatores essa divisão torna-se um pouco complicada, não sendo possível efetuar-la clara e objetivamente.

Segundo MARTINS (1996:43):

*“... é comum encontrarmos uma única administração, sem a separação da que realmente pertence à fábrica; surge daí a prática de se ratear o gasto geral da administração, parte para despesa e parte para custo, rateio esse sempre arbitrário, já que não há possibilidade prática de uma divisão científica.”*

A separação entre custos e despesas não é realmente tarefa fácil, podendo dela surgirem graves distorções na alocação de custos, devido principalmente aos métodos arbitrários de rateio que devem ser evitados.

Em uma analogia entre custos e despesas, Santos (1990:22), assim os define: “... os gastos identificáveis no processo de produção são custos, enquanto identificáveis à administração, os financeiros e os relativos às vendas são despesas.”

## 2.2.5 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS A CUSTOS

Como todo ramo da Contabilidade Geral, a Contabilidade de Custos está sustentada em bases que não permitem desvios que possam colocar em dúvida a validade dos dados armazenados e dos relatórios emitidos, ou seja, os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Nesse tópico, serão abordados os princípios contábeis aplicados à Contabilidade de Custos.

### 2.2.5.1 Princípio da Realização

O Princípio da Realização, também conhecido como Princípio das Receitas de Vendas, permite que o resultado seja reconhecido apenas quando efetivamente ocorrer a venda ou a transferência do bem ou serviço realizado.

Segundo Martins (1996:35),

*“Permite este princípio o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) apenas quando da realização da receita. E ocorre a realização da receita, em regra, quando da transferência do bem ou do serviço para terceiros.”*

Na prestação de serviços os valores são reconhecidos de duas formas: numa só vez ao final da execução, ou paulatinamente, na medida em que ocorra a prestação. Martins (1996:36) cita como exemplo, respectivamente, “... a execução de plantas de residências...” e a “assessoria contínua.”

No caso em estudo (creche), analogamente ao segundo exemplo, cair-se-á na hipótese de transferência contínua de serviços.

### **2.2.5.2 Princípio da Competência**

De acordo com Martins (1996:36), o Princípio da Competência, também conhecido como Princípio da Confrontação entre Receitas e Despesas, é de extrema importância para a área de custos e refere-se basicamente ao instante em que se reconhecem as despesas.

Após o reconhecimento da receita no Princípio da Realização, tem-se o reconhecimento das despesas no Princípio da Competência.

No momento de reconhecimento dessas despesas, surge um dos primeiros impasses na alocação de custos, pois algumas despesas estão diretamente relacionadas com certas receitas, enquanto que outras têm relação genérica com várias receitas de um ou mais períodos. No decorrer do trabalho, há muito o que discorrer sobre como distribuir essas despesas genéricas.

### **2.2.5.3 Princípio do Custo Histórico como Base de Valor**

Como todos os princípios, esse deve ser muito bem observado, pois também aqui se encontram pontos cruciais que podem ocasionar distorções na apuração de custos.

O custo histórico como base de valor requer que os ativos sejam contabilizados pelos seus valores originais de aquisição (valor histórico), pois, de acordo com Santos (1987:24), *“este princípio prevê que os registros contábeis devam levar em consideração os valores originais, históricos ou de compra de determinado bem”*.

### **2.2.5.4 Princípio da Consistência ou Uniformidade**

O Princípio da Consistência designa que os mesmos métodos de contabilização adotados durante um exercício social sejam também adotados no exercício seguinte, sob pena de a mudança do método afetar diretamente o resultado obtido. Caso a entidade tenha a necessidade de mudança, por exemplo, do método de rateio, o fato deve ser ressaltado nos relatórios contábeis.



### **2.2.5.5 Princípio do Conservadorismo ou da Prudência**

De acordo com Martins (1996:40), o contador deve ser cauteloso sobre como tratar determinado gasto como Ativo ou Redução do Patrimônio Líquido. Em caso de dúvida, deve optar pela proposta mais conservadora. O mesmo deve ocorrer com referência ao recebimento de um direito ativado, ou de um estoque. No caso do direito, deve ser baixado para o resultado. No caso do estoque, na dúvida de seu valor, deve ser adotado o menor entre custo e mercado.

### **2.2.5.6 Princípio da Materialidade ou Relevância**

O Princípio da Materialidade admite um tratamento menos rigoroso de determinados itens com valor monetário irrisório. Segundo Santos (1990:25) para a perfeita observação desse princípio, é de extrema necessidade o uso do bom senso por parte do profissional responsável. Há que se ressaltar ainda que a soma de vários valores considerados irrelevantes pode resultar em um valor de monta considerável. Segundo Martins (1996:41), um tratamento mais rigoroso precisa ser utilizado.

## **2.2.6 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS**

Devido à abrangência do tema “Custo”, surge a necessidade de subdividi-lo, o que ocorre em toda bibliografia pertinente ao assunto. Sendo assim, tem-se a seguinte classificação:

### **2.2.6.1 Custos Diretos e Indiretos**

Para dividir os custos em diretos e indiretos, deve-se considerar, antes de qualquer ponto, a estrutura da empresa, pois a classificação desses depende fundamentalmente da capacidade de se identificarem os custos que podem ser alocados diretamente aos produtos. Para tanto, segundo Martins (1996:52-53) basta “... *haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até a quantidade de força consumida)*”. Esses seriam, portanto, os custos classificados como **Custos Diretos** com relação aos produtos.

Contudo, não raramente torna-se inviável, ou ainda é impossível tal aferição. Essa parte dos custos da qual não se consegue efetuar a medida de quanto exatamente está sendo agregado ao produto ou serviço é o que se denomina de **Custos Indiretos**.

Segundo Matz et al. (1979:9), *“Custo Indireto é aquele que não pode ser relacionado diretamente com nenhum setor operacional específico.”* Porém, deve-se esclarecer que determinado custo tido como direto para um dos setores, pode ser tratado como indireto para outro. Essa variabilidade na classificação ocorre por fatores diversos, os quais podem ser: A relação custo x benefício, dada a irrelevância de determinados custos, ou ainda a própria origem dos valores de algum item, como por exemplo a depreciação que já é obtida de forma arbitrária e que, portanto, não há de ser alocada de forma direta. E ainda tem-se certos custos que, mesmo sendo relevantes, exigiriam elevado investimento para sua aferição detalhada.

Para Martins (1996:53),

*“o rol dos Custos Indiretos inclui Custos Indiretos propriamente ditos e Custos Diretos (por natureza), mas que são tratados como indiretos em função de sua irrelevância ou dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.”*

Martins (1996:53), ainda destaca a importância de se relacionarem os Custos Diretos e Indiretos com os produtos, pois é taxativo ao afirmar que: *“A definição de direto e indireto diz respeito somente ao produto”*.

#### **2.2.6.2 Custos Fixos e Variáveis**

Essa classificação considera o volume de atividade em uma unidade de tempo, dividindo basicamente os custos em Fixos e Variáveis. Portanto, para se classificarem os custos, aqui são analisadas as variações ou não dos itens de custo com relação ao volume produzido.

Segundo Martins (1996:54): *“É de grande importância notar que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade.”* O autor cita como exemplo a matéria-prima, que é um custo variável, pois a quantidade utilizada depende do número de bens produzidos. Martins ainda coloca que a quantidade unitária de matéria-prima por produto não

muda com o total produzido e diz que isso acaba por reforçar a característica de variável, jamais a exclui.

Martins mostra outra característica importante para a separação entre fixo e variável. Segundo o autor, *“considerando a relação entre o período e volume de atividade, não se está comparando um período com outro”* (Martins 1996:54).

Esse fator é muito importante para evitar confusões entre custo repetitivo e fixo. Um exemplo claro de um custo que não se repete e continua sendo fixo é o da mão-de-obra indireta, cujo valor, por problemas inflacionários, ou por outras questões, como um dissídio coletivo, não se repete de um mês para o outro e, contudo, continua sendo considerado um custo fixo, pois sua variação não se dá em função do volume produzido.

## 2.2.7 MÉTODOS DE CUSTEIO

No presente tópico, serão abordados quatro métodos de apuração de custos, o Custeio por Absorção, o Custeio Direto ou Variável, o RKW e o ABC.

### 2.2.7.1 Custeio por Absorção

De acordo com Backer e Jacobsen (1979:19), na contabilidade de custos tradicional, todos os componentes de custos relativos ao processo produtivo são incluídos no custo do produto para fim de avaliação dos estoques, enquanto os custos não-fabris são excluídos. Essa forma de alocação de custos é denominada Custeio por Absorção ou Custeio Pleno. Para os autores, a distinção maior a ser feita nesse sistema é entre os custos fabris e os não-fabris.

Como se pôde perceber, no que foi até aqui abordado com referência a esse sistema, nada se relatou com referência à prestação de serviços, tanto é verdade que a distinção citada refere-se a itens industriais.

Alguns autores classificam o Método de Custeio por Absorção como falho para fins gerenciais de tomada de decisão. Segundo Santos (1990:34) o problema reside no fato de tal método ter como *“premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.”*

Contudo, esse método, é utilizado na maioria dos países para fins fiscais. No Brasil, também é utilizado com certa frequência, com algumas exceções opcionais admitidas por nossa legislação fiscal. Martins (1990:42) cita como exemplo de exceção a depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção, que, apesar de ter incorrido no processo de elaboração do produto, vai para o ativo em forma de produto e é contabilizada como despesa apenas no momento em que o produto é vendido.

#### **2.2.7.2 Custeio Direto ou Variável**

Para Backer e Jacobsen (1979:19-20), no custeio direto (considerado pelos autores como sendo algo inovador na época), alocam-se ao produto somente os custos variáveis de produção, pois considera-se que estes são os únicos que incorrem diretamente naquele produto, sendo que os custos fixos representam *“a capacidade que existe, quer os produtos sejam elaborados ou não.”*

Santos (1990:39), denomina o Custeio Direto como sendo Custeamento Marginal, partindo do princípio que se trabalha com a margem de contribuição, sendo os custos fixos tratados como despesa.

Ao discorrer sobre Custeio Direto, Martins (1990:214) coloca três grandes problemas que colaboram para ineficiência do Custeio por Absorção como ferramenta de utilidade gerencial, devido à apropriação dos custos fixos aos produtos. Para Martins (1996:214), *“os custos fixos, independentemente da fabricação ou não desta ou daquela unidade (...) acabam presentes no mesmo montante.”*

Um segundo grande problema colocado por Martins (1996:214) é o fato de a distribuição dos custos fixos ser feita, em grande parte dos casos, à base de rateios, que sempre recaem no problema da arbitrariedade com que são distribuídos. O ponto central dessa questão é o fato de não haver ligação direta com cada produto específico. Segundo Martins (1996:215), *“Se, a fim de avaliar um produto para efeito de estoque, isso pode ser uma forma de minimizar injustiças, para efeito de decisão simplesmente mais confunde do que auxilia...”*. Não é salutar, portanto, basear-se em tal método para fins gerenciais, pois sabe-se que se for alterado o critério de rateio de um produto rentável, por exemplo, esse mesmo produto pode vir a apresentar prejuízo. Segundo Martins (1996:215), *“não há lógica em se*

*alterar o grau de rentabilidade de um produto em função de modificações nas formas de rateio; essa é uma maneira de se auto-enganar.”*

Um terceiro problema abordado por Martins (1996:215) na alocação dos custos fixos é o fato de esses estarem atrelados ao volume de produção. Quando o volume cai, há um aumento do custo fixo por unidade produzida, e vice-versa quanto o volume aumenta. Aumentos de preço em determinado produto podem ocasionar diminuição na demanda, o que, por consequência trará novos valores de custos para todos os produtos. E se a empresa optar por tirar de sua linha determinado produto, ou diminuir sua produção, os custos fixos totais recairão sobre o(s) produto(s) remanescentes, o que também aumentará seu custo. Assim sendo, o custo de um produto pode variar não apenas em função de si próprio mas também de modificações na política de venda de outros produtos.

Diante de tantas limitações e das várias possibilidades de distorção nos custos, surgiu o método de custeio denominado Custeio Direto. Dessa forma, tem-se a impressão de que só os custos diretos são alocados, contudo o que ocorre é que os custos variáveis são atribuídos aos produtos, sendo os fixos tratados como despesa e indo diretamente para o resultado. Sendo assim, os estoques ficam valorados apenas com os custos variáveis.

Deve-se ressaltar a não-aceitação do Custeio Variável pelos auditores independentes por nossa Legislação Fiscal e ainda pelos Contadores, justamente por se ferir o Princípio da Competência, pois todos os custos fixos dos período são considerados despesas, mesmo que todo o produto ou parte dele venha a ser vendido em períodos seguintes. Mas nada impede que o método seja utilizado durante o ano e, no final do período, sejam feitos os ajustes necessários, transformando o resultado obtido no resultado desejado, pelo método de absorção. Mesmo por que isso em nada afetaria o princípio da uniformidade, que prevê a consistência de cada demonstração no fim dos exercícios.

### **2.2.7.3 RKW – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit**

Martins cita mais esse método de apropriação de custos, criado sob a concepção de que uma das finalidades da Contabilidade de Custos é o fornecimento do preço de venda. Segundo o autor, foi fundamentado nessa crença que nasceu, no início desse século, na Alemanha, o RKW (abreviação de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit). Tal técnica,

segundo, Martins (1996:236) consiste no *“rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos.”*

Deve ficar claro que as técnicas de rateio aqui utilizadas são semelhantes às utilizadas em outros métodos.

Se a entidade conseguisse efetuar rateios perfeitos, obteria por essa técnica o valor exato dispendido para produzir o bem ou serviço. Com isso bastaria adicionar a margem de lucro desejada, obtendo o preço de venda final.

Em vista das abordagens anteriores sobre os métodos de rateio e as distorções que esses podem trazer, é salutar colocar-se a necessidade da prefixação não só da base de distribuição dos custos, despesas e lucro. Convém lembrar que seria necessário ainda prefixar o volume de produção de cada item, pois esse tem influência direta na valoração dos custos unitários quando se incluem os custos indiretos. Portanto, o RKW não aparece como nenhuma forma mágica para se calcular o preço do produto e nem do serviço. A diferença básica é o fato de alocar aos produtos, além dos custos de produção, também todas as despesas da empresa, incluindo-se as financeiras, a todos os produtos.

Segundo Martins (1996:237):

*“É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ele determinar o preço em função daqueles custos ou despesas.”*

Como se viu, o RKW difere dos métodos anteriores por incluir as despesas no rateio. Porém não resolve de maneira alguma os problemas de arbitrariedade nas bases de rateio, visto que essas são iguais as utilizadas em outras metodologias. O que ocorre na verdade é que o mercado (altamente competitivo) acaba ditando o preço.

#### **2.2.7.4 Custeio Baseado em Atividades – ABC**

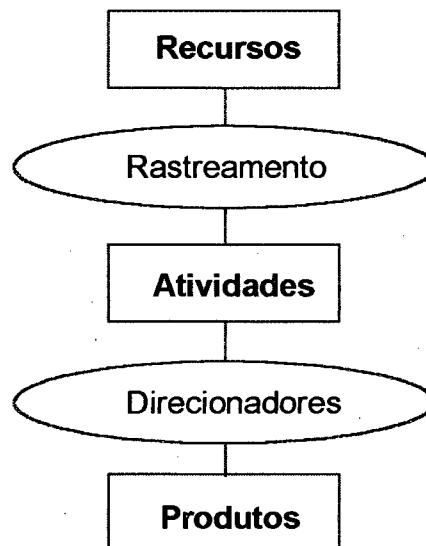
Nenhum método até aqui estudado mostrou-se capaz de evitar ou até mesmo minimizar um problema muito questionado na Contabilidade de Custos, que são as distorções advindas da arbitrariedade das bases de rateio utilizadas na alocação dos custos indiretos a cada produto. O ABC vem justamente com essa proposta de um novo tratamento para os itens

indiretos, pois a principal e mais significativa diferença com relação aos sistemas tradicionais, segundo Martins (1996:93) *“está no tratamento dado aos custos indiretos.”*

Além de melhor apurar os custos, o ABC proporciona melhoria na qualidade dos processos, através da identificação de falhas, de desperdícios. E ainda é possível eliminar atividades que não agregam valor.

Para Nakagawa (1994:39), o método de custeio baseado em atividades baseia-se no princípio de que os recursos de uma empresa são consumidos por atividades, que, por sua vez, geram os produtos. Segundo o autor, *“os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de atender as necessidades, expectativas e anseios do clientes”*

**Figura 3 – Como se forma o produto na ótica do ABC**



A figura 3 ilustra essa sequência, além de mostrar a existência do rastreamento dos custos que compõem as atividades e dos direcionadores das atividades para os produtos.

**Contabilidade por atividades**, de acordo com Brinsom (1996:62), é:

*“um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o feedback dos resultados reais com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário.”*

O aumento da complexidade nos sistemas de produção é um ponto bastante comentado nas bibliografias pertinentes ao assunto. Martins (1996:93) a cita como sendo premissa do aumento dos custos indiretos de fabricação. Como foi visto nos métodos anteriores, esse é o principal fator para as distorções na formação do custo, devido ao fato de serem os custos rateados e sempre se encontrarem dificuldades em determinar as bases de rateio mais corretas.

Esse aumento de complexidade é ainda colocado, por outros autores, como causador de dúvidas em outra classificação dos custos – fixos ou variáveis. Isso faz com que surja até mesmo um conceito diferente na contabilidade de custos, o **Custo de Complexidade**.

Cooper e Kaplan (apud Bornia, 1997:43) dão uma clara explicação do que seriam os custos de complexidade. Segundo eles,

*“muitos itens de custo importantes variam não de acordo com o volume de produção, e sim de acordo com mudanças sofridas durante alguns anos no projeto dos produtos, no composto de produção (product mix), além do próprio volume de produção. Em outras palavras, o principal determinante do montante destes custos é o grau de complexidade da estrutura de produção da empresa.”*

Em Bornia, pode-se encontrar ainda um exemplo citado por Cooper e Kaplan de duas fábricas semelhantes, que produzem uma única classe de produtos (canetas), de tamanho igual e com os mesmos equipamentos. Pode-se ver como fica clara a diferença na alocação dos custos fixos e variáveis nessas duas fábricas com as mesmas características, evidenciando assim a influência do Custo de Complexidade. Bornia (1997:44) cita o exemplo da seguinte forma:

*“A fábrica I produz 1.000.000 de canetas azuis por ano. A fábrica II produz anualmente 100.000 canetas azuis e 900.000 canetas de outras cores, com cerca de 1.000 variedades de cor diferentes, perfazendo um total de 1.000.000 de canetas. As canetas utilizam as mesmas matérias-primas, excetuando-se a tinta, e requerem o mesmo tempo de mão-de-obra direta e de horas-máquina.”*

Fica fácil de se observar que as fábricas terão valores diferentes de custos fixos. A fábrica II necessitará de um suporte bem mais considerado, devido ao grau de complexidade do *product mix*. Sendo assim, os seus custos fixos serão maiores, mesmo produzindo as mesmas quantidades e sendo do mesmo porte que a fábrica I.



Pela ótica do ABC, os custos de complexidade são considerados. Sendo assim, os custos fixos são alocados em função da sua contribuição para o aumento do grau de complexidade do processo produtivo e não pelo volume produzido.

Para compreender melhor o ABC, serão abordados a seguir alguns tópicos apresentados por Brinsom (1996), uma obra específica da Contabilidade por Atividades.

Em Nakagawa (1994:44-45) e Brinsom (1996:62-63), encontra-se uma hierarquia das atividades, as quais os autores colocam graficamente na seguinte sequência:

- Função
- Processo de Negócio
- Atividade
- Tarefa
- Operação

Tendo-se essa hierarquia das atividades, a seguir são apresentados seus conceitos e a justificativa da escolha das atividades, no sentido conceitual, como base para a administração de custos.

**Função**, de acordo com Brinsom (1996:63), é *“um conjunto de atividades relacionadas a um propósito comum, como compra de materiais, segurança e qualidade.”*

**Processo de Negócio**, de acordo com Brinsom (1996:63), é *“uma rede de atividades relacionadas e interdependentes, ligadas pela produção que permutam.”*

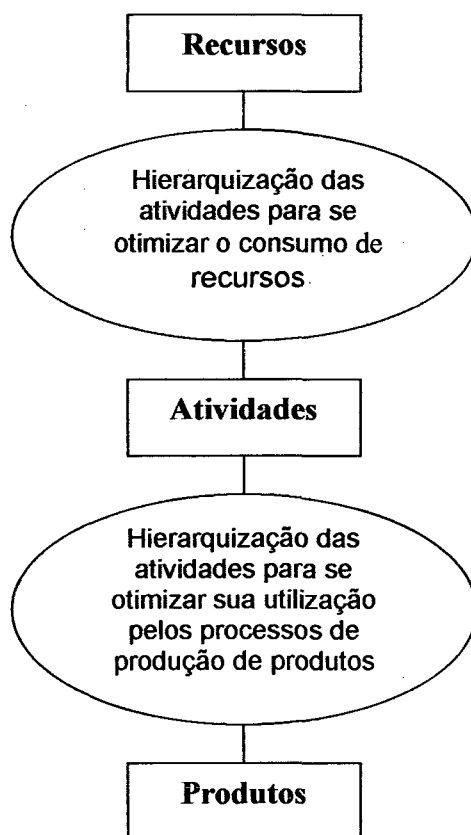
**Atividades**, de acordo com Brinsom (1996:62), são *“uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço.”*

Pode-se perceber que uma atividade é algo bem mais complexo do que costumeiramente se utilizava na contabilidade de custos. Trata-se de um conjunto e não apenas de um conceito isolado. E a complexidade dos sistema, ou melhor, dos métodos que a empresa utiliza para formar seu produto ou prestar o serviço é importante na utilização do ABC. Ao dissertar sobre a “Hierarquia das Atividades”, Brinsom (1996:63) faz a seguinte colocação: *“Uma atividade descreve o modo como uma empresa emprega seu tempo e recursos para alcançar os objetivos empresariais.”*

Na figura 4, a seguir, pode-se observar a importância da hierarquia das atividades, no custeio baseado em atividades.

**Tarefa**, para Brinsom (1996:63), é *“a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade (...) A tarefa é a maneira como a atividade é realizada.”* Segundo Nakagawa (1994:45), a tarefa é *“um dos elementos básicos de uma atividade e é, por sua vez, constituída de um conjunto de operações”*.

**Figura 4 – Hierarquia das atividades**



**Fonte:** Nakagawa (1994:44)

**Operação**, segundo Nakagawa (1994:45), é *“a menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade.”*

Além dos conceitos apresentados nesse tópico, é importante colocar-se outro conceito que Brinsom apresenta nos “Elementos da Atividade”. Para elucidar mais o sistema ABC, é preciso destacar a importância da maneira como se processam as atividades dentro da entidade. Diante disso, tem-se um novo conceito:

**Processo**, de acordo com Brinsom (1996:69), *“é a maneira pela qual a atividade é realizada. Inclui todas as tarefas sistemáticas e operações que contribuem para a transformação de insumos em produtos.”*

Conforme se pode observar, existem muitos detalhes que devem ser considerados no ABC. A decisão de adotar o sistema requer um certo grau de conhecimento das especificidades funcionais da empresa, de como são processados seus negócios, ou seja, de como a atividade é realizada, como é executada cada operação, podendo-se assim chegar à atividade que, segundo Brinsom (1996:64) é *“o que a empresa faz para realizar a função.”*

A partir dos conceitos apresentados, é possível perceber que cada etapa conceituada possui seu grau de detalhamento, e é isso que determina o nível hierárquico.

Brinsom (1996:64) sustenta que as atividades, e não funções ou tarefas, foram escolhidas para servirem de base à administração de custos, por se encontrarem no nível de detalhe próprio para o sistema contábil corrente. Explicando melhor a questão, o autor diz que *“reportar custos no nível de função é uma consolidação excessiva para seu correto rastreamento; por outro lado, reportá-los no nível de tarefa fica muito detalhado (localizado) para controlar.”*

Através desse método de custeio, será possível um levantamento e uma alocação mais acurada dos custos, bem mais próxima da realidade de ambiente empresarial que se vive hoje no mundo, provendo resultados que proporcionarão uma tomada de decisão mais segura por parte do administrador.

Neste capítulo, pôde-se observar alguns métodos de custeio existentes, desde os mais tradicionais e aceitos pela legislação fiscal brasileira até outro mais revolucionário como o ABC, com novas propostas e um enfoque diferente na análise e gerenciamento de custos.

### **3 LEVANTAMENTO DE DADOS E SUGESTÃO DE UM SISTEMA DE CUSTOS**

Após os estudos realizados sobre o tema, expostos no capítulo anterior, nesse capítulo serão apresentados os itens de custos levantados para funcionamento de uma creche de pequeno porte, segundo conceituação do Ministério da Saúde, para que se possa sugerir o sistema de custos mais indicado para essa empresa.

#### **3.1 LEVANTAMENTO DE DADOS**

Os dados a seguir foram levantados através de consultas junto ao Ministério da Saúde, entrevistas com proprietários e também com pessoas que têm o propósito de montar uma creche de pequeno porte. Deve-se ressaltar que os dados aqui apresentados referem-se a uma *entidade fictícia*, que trabalha com o método de ensino *sócio-histórico*, dentro de determinados padrões delimitados pelo Ministério da Saúde.

O método de ensino sócio-histórico fundamenta-se na idéia de uma escola como um local de trabalho coletivo, onde professor e alunos são cidadãos e a educação tem como função favorecer a transformação social. Portanto, nessa perspectiva, busca-se a construção de um sujeito autônomo, criativo, crítico, independente e com uma auto-estima positiva. Isso ocorre através de um cotidiano educativo organizado intencionalmente, nos momentos de trabalho coletivo, nas intervenções do professor e na interação com o grupo.

### 3.1.1 CARACTERÍSTICAS DA ENTIDADE

- Tipo de negócio – Unidade de educação e recreação infantil
- Setor da economia – Terciário
- Ramo de Atividade – Educação infantil
- Serviços – Zelo a crianças, aliado ao auxílio ao desenvolvimento infantil
- Número de funcionários – 17
- Valor da Edificação – R\$ 100.000,00
- Área total do empreendimento – 302 m<sup>2</sup>
- Área da edificação – 140 m<sup>2</sup>
  - Escritório – 12 m<sup>2</sup>
  - Cozinha – 12 m<sup>2</sup>
  - Sala de reuniões e artes – 23 m<sup>2</sup>
  - Sala de aula Grupo “A” – 15 m<sup>2</sup>
  - Sala de aula Grupo “B” – 17,5 m<sup>2</sup>
  - Sala de aula Grupo “B” – 17,5 m<sup>2</sup>
  - Sala de aula Grupo “C” – 20 m<sup>2</sup>
  - Área de lazer coberta (parquinho) – 15 m<sup>2</sup>
  - Banheiro dos alunos – 6 m<sup>2</sup>
  - Banheiro dos funcionários – 2 m<sup>2</sup>
- Área de Lazer descoberta (parque) – 150 m<sup>2</sup>
- Pré-requisitos – conhecimento do ramo / compreensão do papel da unidade de recreação enquanto instituição educacional, espaço para descobertas, trocas afetivas, aprendizagem, ação e reflexão, conhecimento da realidade e desenvolvimento de potencialidades.

- Legislação – Portaria nº 321, D.O.U. de 27/05/88, p. 9522, republicada no dia 09/09/88, p. 17351 e complementada pela Portaria 1347/90 publicada no D.O.U. de 09/11/90, p. 21385.

### 3.1.2 AMPLITUDE DO NEGÓCIO

Por se tratar de entidades de pequeno porte, terão capacidade de abrigar até 50 crianças, as quais poderão estar distribuídas por faixa etária e turno, conforme Tabela 1.

**Tabela 1 – Quantidade de crianças por faixa etária e turno**

Grupos	Quantidade de crianças			
	Matutino	Vespertino	Integral	Total por dia
Grupo A (3 meses a 1 ano)	05	05	05	10
Grupo B (1 a 2 anos)	10	10	10	20
Grupo C (2 a 4 anos)	10	10	10	20
Total Geral	25	25	25	50

### 3.1.3 PROVISÃO DE INVESTIMENTOS FIXOS

Foram levantados todos os itens imobilizados, necessários ao funcionamento de uma creche desse porte. Itens e valores são apresentados na Tabela 2, asseguir.

**Tabela 2 - Investimentos fixos por cômodo**

<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Escritório</b>	Aparelho Telefônico	30,00
	Escrivaninha, cadeira e armário	350,00
	Linha telefônica	69,00
	Livros	100,00
	Máquina de calcular	35,00
	Máquina de escrever	150,00
	Material p/ escritório	40,00
	Mural	39,00
	Sofá 3 lugares	220,00
	<b>Total do escritório</b>	<b>1.033,00</b>
<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Sala de reuniões e artes</b>	Cabides para mochila	3,00
	Estante Grande	150,00
	Materiais diversos	55,00
	Mesa grande com bancos	200,00
	Prateleiras	42,00
	Varais para trabalhos	5,00
	<b>Total da sala de reuniões e artes</b>	<b>455,00</b>

**Tabela 2 - Investimentos fixos por cômodo (continuação)**

<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Sala de aula Grupo "A"	Almofadas	42,00
	Brinquedos diversos	40,00
	Cabides para mochila	3,00
	Cavalinho cadeira	28,00
	Colchonetes	160,00
	Espelho	19,20
	Livrinhos	25,00
	Piniquinhos	4,00
	Poltrona	70,00
	Prateleiras	42,00
	Tampas para tomada	1,50
	Tapete	30,00
	Tapete pedagógico (números)	20,00
	Travesseiros	20,00
	Trocador	25,00
	<b>Total Sala Grupo "A"</b>	<b>529,70</b>
<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Sala de aula Grupo "B"	Almofadas	36,00
	Cabide	6,00
	Cadeirinhas	57,12
	Colchonetes	200,00
	Espelho	19,20
	Estante modulável	11,00
	Livrinhos	35,00
	Mesas pequenas	46,40
	Prateleiras	14,00
	Tampas para tomada	1,50
	Tapete	30,00
	Tapete pedagógico (letras)	35,00
	<b>Total Sala Grupo "B"</b>	<b>491,22</b>



**Tabela 2 - Investimentos fixos por cômodo (continuação)**

<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Sala de aula Grupo "C"</b>	Almofadas	52,00
	Brinquedos diversos	50,00
	Brinquedos pedagógicos	50,00
	Cabides	6,00
	Cadeiras	71,40
	Colchonetes	400,00
	Espelho	19,20
	Estante modulável	11,00
	Livrinhos	40,00
	Lousa	10,00
	Mesas	58,00
	Prateleiras	42,00
	Tapete	30,00
	<b>Total Sala Grupo "C"</b>	<b>839,60</b>
<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Área de lazer coberta (parquinho)</b>	Bancos	60,00
	Cabide	6,00
	Gangorra cavalinho	73,90
	Mural	39,00
	Play-ground	250,00
	<b>Total lazer coberto</b>	<b>428,90</b>
<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Banheiro Alunos</b>	Balcão para fraldário	200,00
	Banheira	17,00
	Cabide	2,00
	Fraldário	50,00
	Pia pequena	100,00
	Vaso sanitário pequeno	100,00
	<b>Total banheiro crianças</b>	<b>469,00</b>

**Tabela 2 - Investimentos fixos por cômodo (continuação)**

<b>Cômodo</b>	<b>Móveis e Utensílios</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Banheiro Funcionários</b>	Cabide	0,50
	Pia	50,00
	Tapete	10,00
	Toalha	5,00
	Vaso sanitário	50,00
	<b>Total banheiro funcionários</b>	<b>115,50</b>
<b>Cômodo</b>	<b>Brinquedos</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Área de lazer descoberta</b>	Balanço	350,00
	Cavalinho de ferro	180,00
	Carrossel	180,00
	Casinha de Boneca	380,00
	<b>Total área lazer descoberta</b>	<b>1.090,00</b>
<b>Total do empreendimento</b>		<b>7.413,92</b>

### 3.1.4 MÃO-DE-OBRA

A maior parte da mão-de-obra (professores e auxiliares) é direta, pois cada professor com auxiliar atende crianças específicas dentro de determinada faixa etária e turno, sendo que se tem apenas o gerente (pedagoga) e faxineira como mão-de-obra indireta. As Tabelas 3 e 4, asseguir, apresentam os custos de mão-de-obra direta e indireta, respectivamente.

**Tabela 3 – Mão-de-obra direta (valores em R\$)**

<b>Itens</b>	<b>Discriminação</b>	<b>Valor</b>	<b>Total encargos</b>	<b>Soma Folha Pagto</b>
1	Berçarista	370,00	206,29	584,09
2	Aux. De Berçário	150,00	83,63	254,63
3	Berçarista	370,00	206,29	584,09
4	Aux. De Berçário	150,00	83,63	254,63
5	Prof. Maternal I	350,00	195,11	554,11
6	Aux. Maternal I	150,00	83,63	254,63
7	Prof. Maternal I	350,00	195,11	554,11
8	Aux. Maternal I	150,00	83,63	254,63
9	Prof. Maternal I	350,00	195,11	554,11
10	Aux. Maternal I	150,00	83,63	254,63
11	Prof. Maternal I	350,00	195,11	554,11
12	Aux. Maternal I	150,00	83,63	254,63
13	Prof. Maternal II	438,00	244,19	685,91
14	Prof. Maternal II	438,00	244,19	685,91
<b>Total M. O. D.</b>		<b>3.916,00</b>	<b>2.183,18</b>	<b>6.284,22</b>

**Tabela 4 – Mão-de-obra indireta (valores em R\$)**

<b>Itens</b>	<b>Discriminação</b>	<b>Valor</b>	<b>Total encargos</b>	<b>Soma Folha Pagto</b>
1	Pedagoga	800,00	446,00	1.258,00
2	Aux. Administrativo	400,00	223,00	659,00
3	Faxineira	150,00	83,63	284,63
<b>Total M. O. IND.</b>		<b>1.350,00</b>	<b>752,63</b>	<b>2.201,63</b>
<b>Total da Folha de Pagto</b>		<b>5.266,00</b>	<b>2.935,81</b>	<b>8.485,85</b>

### 3.1.5 OUTROS CUSTOS INDIRETOS

Os valores de custos foram levantados conforme o porte do estabelecimento, considerando dados como área, potência elétrica instalada, quantidade de crianças e funcionários, etc.

**Tabela 5 – Outros custos indiretos**

<b>Itens</b>	<b>Discriminação</b>	<b>Valor (R\$) / Mês</b>
01	Água	190,00
02	Alimentação*	900,00
03	Depreciação Edificação	333,33
04	Depreciação Móveis e Utensílios	66,03
05	Emergência Médica**	100,00
06	Energia Elétrica	110,00
07	Honorários/Contador	150,00
08	IPTU	45,00
09	ISS	70,00
10	Limpeza e conservação	110,00
11	Material de expediente	10,00
12	Sindicato	5,81
13	Telefone	230,00
<b>Total</b>		<b>2.520,17</b>

### 3.1.6 PLANEJAMENTO ESCOLAR

Serão apresentadas agora as atividades a serem desenvolvidas com as crianças durante o período de permanência na instituição. Tais atividades estão divididas por grupo e são baseadas no método de ensino *sócio-histórico*.

Considerando que será utilizado o método de custeio baseado em atividades, o planejamento a seguir é considerado de relevante importância na elaboração do presente trabalho, pois através do mesmo se terá a efetiva ocupação de cada criança durante todo o tempo em que permanecer no estabelecimento. É possível obterem-se, através do referido planejamento, os processos e atividades necessárias para implantação do sistema.

---

\* A alimentação (almoço e janta) é terceirizada, ao valor de R\$ 0,90 por criança, por refeição; os lanches são fornecidos pelos pais.

\*\* Custo total de R\$ 100,00, agregados ao Processo de Saúde.

**Quadro 1 – Exemplo de planejamento escolar**

Hora e Atividade		Grupo A (Berçário)	Grupo B (Maternal I)	Grupo C (Maternal II)
Matutino	07:00	Plantão de entrada c/ atividade lúdica	Plantão de entrada c/ atividade lúdica	Plantão de entrada c/ atividade de socialização de idéias (roda)
	07:30			
	08:00	Lanche e troca	Hidratação	Parque
	08:30	Sono	Atividade p/ desenvolvimento psicomotor	Lanche
	09:00			Higiene
	09:45	Estimulação dirigida	Lanche	Atividade de leitura
	10:15	Banho de sol	Higiene	
	10:45	Atividade p/ desenvolvimento psicomotor	Jogos educativos	Hora do canto e música
	11:15	Atividade p/ desenvolvimento afetivo-social	Parque	Jogos educativos
	12:00	Almoço e troca	Almoço	Almoço
	12:30	Plantão p/ saída	Higiene	Higiene
	13:00	Saída	Saída	Saída
Vespertino	13:00	Recepção	Recepção, sono e parque para os que não dormem	Parque
	13:30	Recepção	Recepção, sono e parque para os que não dormem	Atividade p/ desenvolvimento afetivo-social
	14:00	Lanche e troca	Hidratação	
	14:30	Sono	Parque	Lanche e higiene
	15:00	Sono	Parque	Higiene
	15:45	Estimulação dirigida	Lanche	Jogos educativos
	16:15	Banho de sol	Higiene	
	16:45	Janta e troca	Jogos educativos	Atividade de leitura
	17:15	Atividade p/ desenvolvimento psicomotor	Atividade p/ desenvolvimento psicomotor	
	18:00	Sono		Teatro
	18:45	Plantão p/ saída	Plantão p/ saída	Plantão p/ saída
	19:00	Saída	Saída	Saída

### 3.2 SISTEMA DE CUSTOS PARA CRECHES DE PEQUENO PORTE

A proposta deste trabalho é apresentar um sistema de custos que satisfaça as necessidades de gerenciamento de custos para a *tomada de decisões*<sup>1</sup>. Considerando os métodos de custeio estudados, o que proporcionará resultados que melhor atendam a proposta é o *Custeio Baseado em Atividades – ABC*. O enfoque que o ABC dá aos custos é de uma visão moderna e avançada, com relação aos métodos tradicionais, procurando sempre dirimir as distorções provocadas pelos rateios arbitrários e dando a oportunidade de verificação das possíveis falhas no processamento das atividades.

Cabe ressaltar que será utilizado o ABC para apurar os custos da forma como são gerados em uma entidade fictícia, com as características padrão de empresas de pequeno porte, sem contudo, alterar o processo (planejamento escolar).

Mesmo não sendo um método minuciosamente difundido nos bancos acadêmicos e também apesar das críticas que têm sido disparadas contra a contabilidade de custos, é com segurança que se opta pelo ABC neste trabalho. Pois o próprio Corbett – considerado um dos grandes “inimigos” da Contabilidade de Custos” – ao iniciar sua crítica ao ABC em um artigo, faz a seguinte colocação:

*“Existe um consenso de que a contabilidade de custos tradicional está obsoleta. Mas não existe consenso quanto ao que usar para substituí-la. Muitos advogam a utilização de metodologias de custeio mais elaboradas.”*  
(Corbett, 1997:7)

Logo, se não há um consenso sobre o que usar, pode-se utilizar o ABC, considerando-se as vantagens apresentadas e a própria evolução da contabilidade de custos. Como Martins (1996:237-238) ressalta, o problema da alocação de custos e despesas fixas não é solucionado por nenhum método de apuração em um mercado competitivo.

Compreende-se que o ABC, como qualquer outro método, tem suas limitações, pois nenhum método de custeio será plenamente capaz de eliminar toda a arbitrariedade que existe no rateio dos custos indiretos.

---

<sup>1</sup> Entenda-se aqui por *Tomada de Decisões*, qualquer decisão em nível gerencial como admitir ou demitir pessoal, aumentar ou diminuir o valor das mensalidades, ampliar o negócio, etc.

### 3.2.1 MACRO PROCESSOS

Para implantação do sistema de custos pelo ABC, a prestação do serviço foi dividida em dois grandes centros de custos, os quais abrigam todos os processos.

- Centro de custos de apoio
- Centro de custos de serviço

### 3.2.2 PROCESSOS

De acordo com os estudos efetuados e entrevistas realizadas, podem-se relacionar seis processos que envolvem o dia-a-dia do serviço prestado pelas creches, conforme segue:

- Gerenciamento Prático dos Serviços
- Gerenciamento Administrativo dos Serviços
- Processo de Higienização
- Processo de Alimentação
- Processo de Educação
- Processo de Saúde

**Gerenciamento prático dos serviços** – É basicamente executado por pedagogo (principalmente) e professores. São atividades que não estão diretamente relacionadas com os processos de higiene, alimentação, educação e saúde, como por exemplo as horas de recepção e plantão.

**Gerenciamento administrativo dos serviços** – Trata-se das atividades burocráticas da entidade, como atendimento aos pais, contatos com o contador, compra de materiais, manutenção de cadastros de clientes, etc.

**Higienização** – É o processo que visa o atendimento das necessidades de higiene das crianças e do ambiente.

**Alimentação** – No processo de alimentação, as crianças são providas dos alimentos necessários ao seu bom desenvolvimento físico e mental.

**Educação e lazer** – O processo de educação e lazer compreende todas as atividades relacionadas à evolução intelectual da criança, dentro de metodologias pedagógicas de ensino-aprendizagem.

**Saúde** – Nesse processo, as crianças têm o suporte necessário para manter-se dentro de suas condições normais de saúde. É um processo eventual, pois será realizado a partir do surgimento de alguma anormalidade.

### 3.2.3 ATIVIDADES

Após o levantamento dos processos, relacionaram-se as atividades pertencentes a cada um. Essa etapa foi possível e facilitada, apesar de sua complexidade, pela obtenção do Planejamento Escolar no levantamento de dados. A seguir, no Quadro 2, elaborado juntamente com profissionais da educação, apresentam-se os processos e suas respectivas atividades.

### 3.2.4 LEVANTAMENTO DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES

Durante o levantamento dos custos das atividades foi efetuado um rastreamento dos custos de cada atividade, ou seja, relacionaram-se todos os componentes de cada atividade, os “processos”, para obter o seu custo. A seguir são apresentadas detalhadamente as atividades com os recursos que consomem, distribuindo-se assim todos os custos indiretos. Em anexo, tem-se o cálculo dos custos de cada atividade, para mensurar os recursos das atividades, foram considerados dados como: a área de cada cômodo, a potência elétrica instalada, o tempo de realização da atividade, o número de telefonemas efetuados. Dessa forma, os valores apresentados são resultantes de cálculos apurados, sendo que o grau de detalhe utilizado sempre leva em consideração a relação custo-benefício.



**Quadro 2 – Levantamento das atividades de cada processo**

<b>PROCESSOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>
Gerenciamento prático dos serviços	Reuniões pedagógicas
	Atendimento aos pais
	Elaboração e controle do calendário escolar
	Avaliação de desempenho de professores e alunos
Gerenciamento administrativo dos serviços	Contato com os pais
	Atualização e manutenção de cadastros de clientes
	Compra de materiais de expediente
	Compra de materiais de consumo
	Contatos com contador
	Cobrança das mensalidades
	Pagamento de pessoal
	Controle de pessoal
	Coordenação e realização de eventos
Higienização	Higiene antes das refeições
	Higiene após as refeições
	Troca de fraldas e banho
Alimentação	Lanches
	Almoço
	Janta
Educação e lazer	Recepção
	Plantão de entrada com atividades lúdicas
	Plantão de saída com atividades lúdicas
	Atividades de desenvolvimento afetivo-social
	Atividades de desenvolvimento psicomotor e cognitivo
Saúde	Contato imediato com os pais
	Contato de urgência com socorro conveniado

**Tabela 6 – Custos das atividades**

<b>PROCESSOS</b>	<b>ATIVIDADES</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Gerenciamento prático dos serviços	Reuniões pedagógicas	202,14
	Atendimento aos pais	550,54
	Elaboração e controle do calendário escolar	409,63
	Avaliação de desempenho de professores e alunos	296,43
	<b>Total do Gerenciamento Prático dos Serviços</b>	<b>1.458,74</b>
Gerenciamento administrativo dos serviços	Contato com os pais	245,04
	Atualização e manutenção de cadastros de clientes	119,55
	Compra de materiais de expediente	72,01
	Compra de materiais de consumo	80,25
	Contatos com contador	109,74
	Cobrança das mensalidades	98,92
	Pagamento de pessoal	156,84
	Controle de pessoal	130,10
	Coordenação e realização de eventos	187,26
	<b>Total do Gerenciamento Administrativo dos Serviços</b>	<b>1.199,71</b>
Higienização	Higiene antes das refeições	59,27
	Higiene após as refeições	59,27
	Troca de fraldas e banho	112,14
	<b>Total de Higienização</b>	<b>230,68</b>
Alimentação	Lanches	70,19
	Almoço	543,61
	Janta	543,61
	<b>Total de Alimentação</b>	<b>1.157,41</b>
Educação e lazer	Recepção	90,46
	Atividades de desenvolvimento afetivo-social	96,29
	Atividades de desenvolvimento psicomotor e cognitivo	90,81
	Plantão de entrada com atividades lúdicas	75,23
	Plantão de saída com atividades lúdicas	75,23
	<b>Total de Educação e Lazer</b>	<b>428,02</b>
Saúde	Contato imediato com os pais	97,76
	Contato de urgência com socorro conveniado	149,48
	<b>Total de Saúde</b>	<b>247,24</b>
<b>Total dos custos por atividade</b>		<b>4.721,80</b>

### 3.2.6 LEVANTAMENTO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS (“COST DRIVERS”)

O direcionador de custo é a verdadeira causa do custo, ou seja, é o que está sendo feito para que a atividade ocorra. Pode-se considerá-lo como uma unidade de medida do custo da atividade. Este direcionador é que vai conduzir os custos da atividade para o serviço, pois, na ótica do ABC, as atividades consomem recursos (custos) e são consumidas pelos produtos (bens ou serviços). O quadro a seguir apresenta os direcionadores de custo de cada atividade.

**Quadro 3 – Direcionadores de custos por atividades**

PROCES- SOS	ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Gerencia- mento prático dos serviços	Reuniões pedagógicas	Nº de reuniões
	Atendimento aos pais	Nº de atendimentos
	Elaboração e controle do calendário escolar	Nº de elaborações
	Avaliação de desempenho de professores e alunos	Nº de avaliações
Gerencia- mento administra- tivo dos serviços	Contato com os pais	Nº de contatos
	Atualização e manutenção de cadastros de clientes	Nº de clientes
	Compra de materiais de expediente	Nº de pedidos
	Compra de materiais de consumo	Nº de pedidos
	Contatos com contador	Nº de contatos
	Cobrança das mensalidades	Nº de recibos
	Pagamento de pessoal	Nº de pagamentos
	Controle de pessoal	Nº de funcionários
	Coordenação e realização de eventos	Nº de eventos
Higienização	Higiene antes das refeições	Qtdade de higienizações
	Higiene após as refeições	Qtdade de higienizações
	Troca de fraldas e banho	Qtdade de higienizações
Alimentação	Lanches	Nº de refeições
	Almoço	Nº de refeições
	Janta	Nº de refeições
Educação e lazer	Recepção	Tempo de recepção
	Atividades de desenvolvimento afetivo-social	Tempo de desenvolvimento
	Atividades de desenvolv. psicomotor e cognitivo	Tempo de desenvolvimento
	Plantão de entrada com atividades lúdicas	Tempo de plantão de entrada
	Plantão de saída com atividades lúdicas	Tempo de plantão de saída
Saúde	Contato imediato com os pais	Nº de contatos
	Contato de urgência com socorro conveniado	Nº de contatos

### 3.2.7 DIRECIONADORES DE CUSTOS DAS ATIVIDADES PARA OS SERVIÇOS POR MÊS

No Tabela 7, abaixo, são alocados os direcionadores de custos das atividades para cada serviço. Tal procedimento é baseado no exemplo de planejamento escolar apresentado, cabe ressaltar que trata-se de um exemplo teórico que mostra com que intensidade cada produto consumiria as atividades.

**Tabela 7 – Direcionadores de custos por serviços prestados por mês**

DIRECIONADORES	Grupo A (um turno)	Grupo A (integral)	Grupo B (um turno)	Grupo B (um turno)	Grupo B (integral)	Grupo C (um turno)	Grupo C (integral)	Total
Nº de reuniões	1	1	1	1	2	2	1	9
Nº de atendimentos	15	20	15	15	30	30	15	140
Nº de elaborações	1	1	1	1	2	2	1	9
Nº de avaliações	10	10	10	10	20	20	10	90
Nº de contatos	15	20	15	15	30	30	15	140
Nº de clientes	10	10	10	10	20	20	10	90
Nº de pedidos	6	6	6	6	12	3	3	42
Nº de pedidos	3	3	3	3	6	1	1	20
Nº de contatos	10	10	10	10	20	20	10	90
Nº de recibos	10	10	10	10	20	20	10	90
Nº de pagamentos	2	2	2	2	4	1	1	14
Nº de funcionários	2	2	2	2	4	1	1	14
Nº de eventos	0	1	1	1	2	2	3	10
Qdade de higienizações	400	800	400	400	1600	800	800	5200
Qdade de higienizações	400	800	400	400	1600	800	800	5200
Qdade de higienizações	60	90	40	40	20	5	5	260
Nº de refeições	200	400	200	200	800	400	400	2600
Nº de refeições	100	200	100	100	400	200	200	1300
Nº de refeições	100	200	100	100	400	200	200	1300
Tempo de recepção	1200	1200	1200	1200	1200	200	200	6400
Tempo de desenvolv.	750	1500	600	600	1200	2500	5300	12450
Tempo de desenvolv.	1200	2400	2100	2100	4200	1700	3100	16800
Tempo plantão entrada	600	900	600	600	960	1500	1200	6360
Tempo plantão de saída	1200	1200	1200	1200	1200	1200	1200	8400
Nº de contatos	2	2	3	3	5	3	7	25
Nº de contatos	1	1	2	2	3	1	4	14

### 3.2.8 CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR MÊS

Na Tabela 8, abaixo são alocados os direcionadores de custos das atividades para cada serviço por mês. Tal procedimento é baseado no exemplo de planejamento escolar apresentado. Cabe ressaltar que se trata de um exemplo teórico que mostra com que intensidade cada produto consumiria as atividades.

**Tabela 8 – Custos dos serviços prestados por direcionadores por mês (em R\$)**

DIRECIONADORES	Grupo A (um turno)	Grupo A (integral)	Grupo B (um turno)	Grupo B (um turno)	Grupo B (integral)	Grupo C (um turno)	Grupo C (integral)	Total
Nº de reuniões	22,46	22,46	22,46	22,46	44,92	44,92	22,46	202,14
Nº de atendimentos	58,99	78,65	58,99	58,99	117,97	117,97	58,99	550,55
Nº de elaborações	45,51	45,51	45,51	45,51	91,03	91,03	45,51	409,61
Nº de avaliações	32,94	32,94	32,94	32,94	65,87	65,87	32,94	296,44
Nº de contatos	26,25	35,01	26,25	26,25	52,51	52,51	26,25	245,03
Nº de clientes	13,28	13,28	13,28	13,28	26,57	26,57	13,28	119,54
Nº de pedidos	10,29	10,29	10,29	10,29	20,57	5,14	5,14	72,01
Nº de pedidos	12,04	12,04	12,04	12,04	24,08	4,01	4,01	80,26
Nº de contatos	12,19	12,19	12,19	12,19	24,39	24,39	12,19	109,73
Nº de recibos	10,99	10,99	10,99	10,99	21,98	21,98	10,99	98,91
Nº de pagamentos	22,41	22,41	22,41	22,41	44,81	11,20	11,20	156,85
Nº de funcionários	18,59	18,59	18,59	18,59	37,17	9,29	9,29	130,11
Nº de eventos	-	18,73	18,73	18,73	37,45	37,45	56,18	187,27
Qdade higienizações	4,56	9,12	4,56	4,56	18,24	9,12	9,12	59,28
Qdade higienizações	4,56	9,12	4,56	4,56	18,24	9,12	9,12	59,28
Qdade higienizações	25,88	38,82	17,25	17,25	8,63	2,16	2,16	112,15
Nº de refeições	5,40	10,80	5,40	5,40	21,60	10,80	10,80	70,20
Nº de refeições	41,82	83,63	41,82	41,82	167,26	83,63	83,63	543,61
Nº de refeições	41,82	83,63	41,82	41,82	167,26	83,63	83,63	543,61
Tempo de recepção	16,96	16,96	16,96	16,96	16,96	2,83	2,83	90,46
Tempo desenvolv.	5,80	11,60	4,64	4,64	9,28	19,34	40,99	96,29
Tempo desenvolv.	6,49	12,97	11,35	11,35	22,70	9,19	16,76	90,81
Tempo plantão entr.	7,10	10,65	7,10	7,10	11,36	17,74	14,19	75,24
Tempo plantão saída	10,75	10,75	10,75	10,75	10,75	10,75	10,75	75,25
Nº de contatos	7,82	7,82	11,73	11,73	19,55	11,73	27,37	97,75
Nº de contatos	10,68	10,68	21,35	21,35	32,03	10,68	42,65	149,42
Custo turma	475,58	649,64	503,96	503,96	1.133,18	793,05	662,43	4.721,80
Custo aluno	47,56	64,96	50,40	50,40	56,66	39,65	66,24	

### 3.2.9 CUSTO TOTAL DO SERVIÇO PRESTADO POR ALUNO POR MÊS

Na Tabela 9, abaixo, é apresentado o custo unitário do serviço prestado por aluno por mês pelo custeio baseado em atividades. Considerando a peculiaridade de cada atividade obtém-se um custo bem próximo do real, tendo em vista o grau de detalhamento que cada item foi analisado.

Pode-se observar aqui uma maior absorção dos custos indiretos pelos Grupos “C” e “A”, tendo em vista uma maior utilização dos processos Educação e Lazer e Higienização e Alimentação respectivamente, conforme pode ser observado na tabela 8.

**Tabela 9 – Custo unitário por aluno/turno/mês (em R\$)**

<b>Custos / Serviço</b>	<b>Grupo A (um turno)</b>	<b>Grupo A (integral)</b>	<b>Grupo B (um turno)</b>	<b>Grupo B (integral)</b>	<b>Grupo C (um turno)</b>	<b>Grupo C (integral)</b>
<b>Custos Diretos (R\$ / aluno)</b>	83,87	167,74	80,87	161,74	68,59	137,18
<b>Custos Indiretos (R\$ / aluno)</b>	47,56	64,96	50,40	56,66	39,65	66,24
<b>Custo Total (R\$ / aluno)</b>	<b>131,43</b>	<b>232,70</b>	<b>131,27</b>	<b>218,40</b>	<b>108,24</b>	<b>203,42</b>

## CONCLUSÃO

As creches estão inseridas em um setor da economia que vem crescendo geometricamente. A amplitude que tomou esse tipo de negócio vem exigindo cada vez mais uma resposta rápida e eficaz do gerente na tomada de decisões. E a evolução da contabilidade gerencial – embora não com a velocidade desejada – vem tentando suprir as necessidades de controle e gerenciamento de custos nesse mercado cada vez mais competitivo.

No presente trabalho, foram apurados os custos dos serviços prestados por uma creche de pequeno porte, por faixa etária e turno, buscando bases de rateio que proporcionassem um resultado mais próximo do custo real. Para tanto, utilizou-se uma ferramenta ainda pouco difundida nos bancos acadêmicos, o ABC – Custeio Baseado em Atividades.

Na revisão bibliográfica, buscaram-se informações sobre sistemas de custos para empresas prestadoras de serviços. A bibliografia sustenta que os sistemas de custos são claramente aplicáveis a esse tipo de empresa, porém a falta de um exemplo prático é flagrante, tendo em vista que os exemplos são na sua grande maioria voltados para indústrias.

Os custos apurados no presente trabalho configuram um exemplo teórico, considerando as atividades desenvolvidas de acordo com o exemplo de planejamento escolar apresentado. Portanto, o que foi aqui levantado não refletirá necessariamente a mesma distribuição dos custos indiretos para outra entidade, tendo em vista que o grau de utilização de cada atividade pode variar de uma entidade para outra. Além disso, as próprias atividades variam, principalmente em função do método de ensino adotado.

Mesmo se tratando de um exemplo teórico, houve o cuidado de distribuir os custos da maneira como são consumidos pelas atividades e, conseqüentemente, pelos serviços,

evitando a arbitrariedade dos rateios tradicionais. Contudo, há que se ressaltar a necessidade de contínuo estudo e aperfeiçoamento deste sistema, especialmente com sua aplicação prática a uma creche real. Afinal, trata-se de um método relativamente novo e ainda sujeito a críticas por parte de autores respeitados.



## ANEXO – CÁLCULO DO CUSTO DAS ATIVIDADES

<b>Atividade de Recepção</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	27,82
Material de limpeza	8,80
Energia elétrica	9,90
Depreciação dos móveis e utensílios	3,58
Depreciação das instalações	35,71
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>90,46</b>

<b>Reuniões Pedagógicas</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	157,25
Salário da faxineira	21,33
Material de limpeza	8,80
Energia elétrica	1,32
Depreciação dos móveis e utensílios	0,57
Depreciação das instalações (sala de reunião)	8,22
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>202,14</b>

<b>Plantão de entrada com atividades lúdicas</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	10,82
Material de limpeza	8,80
Energia elétrica	4,40
Depreciação dos móveis e utensílios	4,90
Depreciação das instalações (sala de aula do grupo “B”)	41,66
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>75,23</b>

<b>Plantão de saída com atividades lúdicas</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	10,82
Material de limpeza	8,80
Energia elétrica	4,40
Depreciação dos Móveis e Utensílios	4,90
Depreciação das Instalações	41,67
Impostos e Sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>75,23</b>

<b>Atendimento aos pais</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	131,80
Salário da pedagoga	330,23
Salário da faxineira	2,78
Material de limpeza	3,08
Energia elétrica	1,32
Telefone	50,60
Depreciação dos móveis e utensílios	0,69
Depreciação das instalações (escritório)	2,29
Material de expediente	23,10
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>550,54</b>

<b>Elaboração e controle do calendário escolar</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	235,88
Salário do administrador	82,38
Salário da faxineira	24,11
Material de limpeza	5,50
Energia elétrica	2,64
Telefone	13,80
Depreciação dos móveis e utensílios	1,14
Depreciação das instalações (sala de reuniões)	16,43
Material de expediente	23,10
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>409,63</b>

<b>Avaliação de desempenho de professores e alunos</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	235,88
Salário da faxineira	2,78
Material de limpeza	3,08
Energia elétrica	3,52
Depreciação dos móveis e utensílios	1,52
Depreciação das instalações (sala de reuniões)	21,90
Material de expediente	23,10
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>296,43</b>

<b>Contato com os pais</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	16,48
Salário da pedagoga	157,25
Salário da faxineira	2,78
Material de limpeza	3,08
Energia elétrica	1,32
Telefone	46,00
Depreciação dos móveis e utensílios	0,69
Depreciação das instalações (escritório)	2,29
Material de expediente	10,50
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>245,04</b>

<b>Atualização e manutenção de cadastros de clientes</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	65,90
Salário da faxineira	2,78
Material de limpeza	2,86
Energia elétrica	3,30
Telefone	13,80
Depreciação dos móveis e utensílios	1,72
Depreciação das instalações (escritório)	5,71
Material de expediente	18,90
Impostos e sindicato	4,58
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>119,55</b>

<b>Compra de materiais de expediente</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	24,71
Contador	15,00
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	1,65
Telefone	6,90
Depreciação dos móveis e utensílios	0,86
Depreciação das instalações (escritório)	2,86
Material de expediente	12,60
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>72,01</b>

<b>Compra de materiais de consumo</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	32,95
Contador	15,00
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	1,65
Telefone	6,90
Depreciação dos móveis e utensílios	0,86
Depreciação das instalações (escritório)	2,86
Material de expediente	12,60
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>80,25</b>

<b>Contatos com contador</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	32,95
Contador	30,00
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	1,16
Telefone	23,00
Depreciação dos móveis e utensílios	0,60
Depreciação das instalações (escritório)	2,00
Material de expediente	12,60
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>109,74</b>

<b>Cobrança das mensalidades</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	41,19
Contador	22,50
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	1,32
Telefone	4,60
Depreciação dos móveis e utensílios	0,69
Depreciação das instalações (escritório)	2,29
Material de expediente	18,90
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>98,92</b>

<b>Pagamento de pessoal</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	82,38
Contador	45,00
Salário faxineira	2,78
Energia elétrica	1,49
Telefone	4,60
Depreciação dos móveis e utensílios	0,77
Depreciação das instalações (escritório)	2,57
Material de expediente	12,60
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>156,84</b>

<b>Controle de pessoal</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário do administrador	82,38
Contador	22,50
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	0,83
Telefone	4,60
Depreciação dos móveis e utensílios	0,43
Depreciação das instalações (escritório)	1,43
Material de expediente	10,50
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>130,10</b>

<b>Coordenação e realização de eventos</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	78,61
Salário do administrador	41,19
Salário da faxineira	2,78
Energia elétrica	3,78
Telefone	23,00
Depreciação das instalações (sala de reunião, escritório)	12,48
Depreciação dos móveis e utensílios (sala de reunião, escritório)	1,87
Material de expediente	18,90
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>187,26</b>

<b>Higiene antes das refeições</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	22,26
Material de limpeza	6,60
Água	4,75
Energia elétrica	13,07
Depreciação dos móveis e utensílios	1,65
Depreciação das instalações (banheiro)	6,29
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>59,27</b>

<b>Higiene após as refeições</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	22,26
Material de limpeza	6,60
Água	4,75
Energia elétrica	13,07
Depreciação dos móveis e utensílios	1,65
Depreciação das instalações (banheiro)	6,29
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>59,27</b>

<b>Troca de fraldas e banho</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	22,26
Material de limpeza	6,60
Água	57,00
Energia elétrica	13,46
Depreciação dos móveis e utensílios	1,70
Depreciação das instalações (banheiro)	6,47
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>112,14</b>

<b>Lanches</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	11,12
Material de limpeza	8,80
Água	28,50
Energia elétrica	6,34
Depreciação dos móveis e utensílios	3,93
Depreciação das instalações (cozinha)	6,85
Impostos e sindicato	4,65
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>70,19</b>

<b>Almoço</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	5,56
Material de limpeza	8,80
Água	47,50
Energia elétrica	10,03
Depreciação dos móveis e utensílios	6,21
Depreciação das instalações (cozinha)	10,86
Impostos e sindicato	4,65
Alimentação	450,00
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>543,61</b>

<b>Janta</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	5,56
Material de limpeza	8,80
Água	47,50
Energia elétrica	10,03
Depreciação dos móveis e utensílios	6,21
Depreciação das instalações (cozinha)	10,86
Impostos e sindicato	4,65
Alimentação	450,00
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>543,61</b>

<b>Atividades de desenvolvimento afetivo-social</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	39,57
Material de limpeza	5,50
Impostos e sindicato	4,65
Depreciação das instalações	41,67
Depreciação móveis e utensílios	4,90
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>96,29</b>

<b>Atividades de desenvolvimento psicomotor e cognitivo</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da faxineira	25,00
Material de limpeza	5,50
Depreciação das instalações (parque)	9,09
Impostos e sindicato	4,65
Depreciação das instalações	41,67
Depreciação móveis e utensílios	4,90
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>90,81</b>



<b>Contato imediato com os pais</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	31,45
Salário do administrador	16,48
Salário da faxineira	2,78
Telefone	16,10
Material de expediente	6,30
Impostos e sindicato	4,65
Convênio com socorro imediato	20,00
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>97,76</b>

<b>Contato de urgência com socorro conveniado</b>	<b>Valor (R\$)</b>
Salário da pedagoga	31,45
Salário do administrador	8,21
Salário da faxineira	2,77
Telefone	16,10
Material de expediente	6,30
Impostos e sindicato	4,65
Convênio com socorro imediato	80,00
<b>Custo total da atividade em R\$</b>	<b>149,48</b>

## BIBLIOGRAFIA

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 1993.
- BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de Custos: Um enfoque para Administração de empresas**. vol. 2. 2 ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Custos Industriais**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina, 1997.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. Portaria nº 321 de 26 de maio de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília Seção I, p. 9522, 27 mai. 1988.
- \_\_\_\_\_. Portaria nº 321 de 26 de maio de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília Seção I, p. 17351, 9 set. 1988.\*
- \_\_\_\_\_. Portaria nº 1.347 de 8 de novembro de 1990. **Diário Oficial da União**, Brasília Seção I, p. 21385, 9 nov. 1990.
- BRINSOM, James A. **Contabilidade por Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1996
- CHING, Hong Yuh. **Gestão Baseada em Custeio por Atividade**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CORBETT NETO, Thomas. **A Obsolescência da Contabilidade de Custos**, [www.corbett-toc.com/port/obsole.htm#TOP](http://www.corbett-toc.com/port/obsole.htm#TOP), 1997.
- HERRMANN JR., Frederico. **Custos Industriais, Organização Administrativa e Contábil das Empresas Industriais**. vol. I. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1981.

---

\* Republicado por ter saído com incorreção, do original, no D.O. de 27/05/88, págs. 9522 a 9526

- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de Custos: Um Enfoque Administrativo**. vol. I. São Paulo, Atlas, 1978.
- IOB. **Calendário Objetivo de Obrigações e Tabelas Práticas**, maio 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: A Relevância da Contabilidade de Custos**, Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S. O impacto da gestão de custos na performance. **HSM Management**. nº 13, ano 3, março/abril, 1999.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Mariana de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1985.
- \_\_\_\_\_. **Técnicas de Pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- \_\_\_\_\_. **Custos: Um Enfoque Administrativo**. vol. 1. 7 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1985.
- LIMA, José Geraldo de. **Custos: Cálculos, Sistemas e Análises**. São Paulo: Atlas, 1969.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos – Inclui o ABC**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATZ, CURRY, FRANK. **Contabilidade de Custos**. vol. 1. São Paulo: Atlas, 1979.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- \_\_\_\_\_. **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Marta Koll. **Aprendizado e Desenvolvimento: Um processo sócio-histórico**. Série Pensamento e Ação no Magistério. São Paulo: Scipione, 1995.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos: Fácil**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos: Um Enfoque Gerencial com Ênfase para Custeamento Marginal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.